

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ในอดีตผู้เสียภาษีได้ใช้ช่องว่างทางกฎหมายในการตกแต่งฐานภาษี เพื่อมิให้ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่าจำนวนที่สมควรต้องเสีย อันเป็นที่มาของการแก้ไขประมวลรัษฎากรด้วยการยกเลิก มาตรา 42 (14) ในเรื่องการยกเว้นเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 ผู้วิจัยจึงเห็นควรทำการศึกษาการจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยและตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยขอนำเสนอเป็นลำดับ ดังนี้

3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย

ปัจจุบัน ได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรด้วยกันหลายมาตรา เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรและเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมาย อันสาเหตุที่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ที่สมควรจะเก็บมาเพื่อพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้า กรณีที่ผู้เขียนจะนำเสนอเป็นเรื่องที่รัฐบาลได้ประกาศแก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เฉพาะในส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 โดยมีการกำหนดคำนิยามของคำว่า “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ¹ และให้ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร² ด้วยเหตุผลที่ว่า เป็นการสมควรปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมยิ่งขึ้น เป็นเหตุให้ต้องตราพระราชบัญญัตินี้

¹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557. มาตรา 3

² พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557. มาตรา 4

การแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายในส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เพื่อแก้ไขปัญหาช่องว่างของกฎหมายในเรื่องการแตกหน่วยภาษี อันทำให้การเสียภาษีไม่เป็นไปตามความเป็นจริงและเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีในกลุ่มเดียวกันที่ไม่สามารถแตกหน่วยภาษีได้ จึงทำการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายด้วยการยกเลิกมาตรา 42 (14) ก่อให้เกิดปัญหาใหม่และขัดกับหลักการทางภาษีอากร นั่นคือ การเก็บภาษีซ้ำซ้อน จำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลคนว่ามีสภาพบุคคลในทางกฎหมายเป็นอย่างไร เพื่อให้สามารถเข้าใจถึงความความเป็นมาและปัญหาที่แท้จริงของหน่วยภาษีที่เรียกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

3.1.1 สถานะทางกฎหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012³ ประกอบมาตรา 1025⁴ วางหลักไว้ว่า สัญญาที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนสามัญร่วมกันโดยไม่จำกัดจำนวน ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดคำนิยามไว้จึงให้นำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ ทำให้การบังคับใช้กฎหมายในทางภาษีในส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น ไม่เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีแต่อย่างไร เนื่องการบังคับใช้กฎหมายสอดคล้องเป็นไปในทางเดียวกัน

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ให้อิสระห้างหุ้นส่วนสามัญในการเลือกรูปแบบความ มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย โดยใช้วิธีการจดทะเบียน หากทำการจดทะเบียนตาม มาตรา 1015⁵ จะมีสถานะเชิงบุคคลเป็นนิติบุคคล และเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁶ แต่ถ้าหากไม่จดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนสามัญ จะเป็นเพียงการร่วมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน ซึ่งไม่มีสถานะทางกฎหมาย กรมสรรพากรจึงสร้างสถานะบุคคล ตามประมวลรัษฎากรด้วยการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนเป็นหนึ่งหน่วยภาษีในประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา

³ มาตรา 1012 บัญญัติว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์ จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

⁴ มาตรา 1025 บัญญัติว่า “อันว่าห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คือห้างหุ้นส่วนประเภท ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกัน เพื่อหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วน โดยไม่มีจำกัด”

⁵ มาตรา 1015 บัญญัติว่า “ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทเมื่อได้จดทะเบียนตามบัญญัติ แห่งลักษณะนี้แล้ว ท่านจัดว่าเป็นนิติบุคคลต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้นทั้งหลายซึ่งรวมเข้ากันเป็นหุ้นส่วน หรือบริษัทนั้น”

⁶ กรมสรรพากร (2559).คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล. (ออนไลน์).เข้าถึงได้จาก <http://www.rd.go.th/publish/835.0.html>. [2559, 17 กรกฎาคม]

ส่วนคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557 ที่ได้มีการเพิ่มคำนิยามของคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ⁷ ซึ่งการกำหนดคำนิยามดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการอุดช่องว่างทางกฎหมายให้ไม่ต้องมีการตีความในความหมายของหน่วยภาษีนี้ แต่การกำหนดคำนิยามกลับไม่ได้สร้างความหมายที่ชัดเจนมากขึ้นกว่าในอดีต ยังคงต้องใช้การให้ความหมายจากนักวิชาการต่างๆ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในและอธิบายลักษณะจำเพาะของหน่วยภาษีดังกล่าวนี้ ซึ่งมีนักวิชาการที่ให้ความหมาย ดังนี้

ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล” หมายถึง การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ เพียงแต่รูปแบบของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลนั้นเป็นรูปแบบที่เกิดจากการรวมกลุ่มที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน⁸

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ให้ความหมายว่า คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล มีลักษณะเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ ต่างกันแต่เพียงในด้านวัตถุประสงค์ คือ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้จากกิจการที่ทำร่วมกัน ตัวอย่าง เช่น การจัดการแสดงเพื่อหารายได้นำมาบริจาคให้แก่ผู้ทุกข์ยาก คณะผู้จัดการแสดงอยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในชื่อคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล⁹

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายของ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล หมายถึง คณะบุคคลที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน อาจจะเป็นการทำเพื่อการกุศล การศาสนา การศึกษา การกีฬา หรือเพื่อสาธารณะประโยชน์อย่างอื่นก็ได้¹⁰

เมื่อทราบความหมายและสถานะบุคคลทางกฎหมายของทั้ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแล้ว กล่าวได้ว่า ทั้งสองหน่วยภาษีมียุทธวิธีที่เหมือนกัน คือ เป็นเพียงการร่วมกลุ่มของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป เพียงแต่ห้างหุ้นส่วนสามัญมีการบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดรายละเอียดที่ชัดเจนในการเป็นนิติบุคคลว่าต้องทำอะไร

⁷ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ.2557. มาตรา 3

⁸ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสน ไสย และสาโรช ทองประคำ.(2549). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ:สามเจริญพาณิชย์.หน้า 4

⁹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2558). *ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 2558*. กรุงเทพฯ:เรือนแก้วการพิมพ์. หน้า 11

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2558). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 10), กรุงเทพฯ : พลสยาม พรินต์ติ้ง (ประเทศไทย).หน้า 72

ส่วนคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลมีเพียงคำนิยามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเท่านั้น ไม่มีการกำหนดรายละเอียดอื่นใดไว้ ทำให้เข้าใจได้ว่าทั้งสองหน่วยภาษีมักลักษณะการประกอบกิจการในแบบเดียวกัน จึงจัดให้มาอยู่ในหน่วยภาษีเดียวกันและเสียภาษีในหลักเกณฑ์ที่เหมือนกัน

ดังนั้น การกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร จะไม่คำนึงว่าหน่วยภาษีดังกล่าวมีสถานะบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ หากแต่พิจารณาถึงหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่าถึงสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย ทำให้การกำหนดหน่วยภาษีนับจากที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 เป็นเพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและขยายหน่วยภาษี โดยอาศัยหลักความแน่นอน (Certainty) ในการกำหนดตัวผู้มีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่รัฐเป็นข้อพิจารณา

ลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ตามบทบัญญัติมาตรา 56¹¹ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้เสมือนบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยก ก่อให้เกิดสถานะในประมวลรัษฎากรเป็นหน่วยภาษี ส่วนสถานะห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทำให้ไม่เกิดปัญหาทางกฎหมายในเรื่องการดำเนินคดี สำหรับคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นั้นเป็นอย่างไร

การจัดตั้งรูปแบบคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ในอดีตมักจะพบในกรณีของการฝากเงิน โดยใช้ชื่อร่วมกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปหรือการฝากตัวสัญญาใช้เงินเป็นต้น กรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาในการแสวงหากำไร แต่ผู้เสียภาษีต้องการใช้ความเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลในการกระจ่ายเงินได้ เพื่อที่จะเสียภาษีแยกต่างหากออกมาเป็นอีกหนึ่งหน่วยภาษี ก่อนที่จะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (14) ผู้เสียภาษีในหลายอาชีพได้จัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลเป็นจำนวนมาก เพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่จะต้องเสียในกรณีบุคคลธรรมดาเพียงคนเดียว เช่น นายแพทย์ วิศวกร เป็นต้น

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลา และตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ารูปแบบทั้งสองจะคล้ายกันมากแต่จะเห็นได้ว่ารูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญ มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาถึงการจัดตั้งโดยมีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ รองรับ ขณะที่รูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่สามารถพบคำนิยามในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ จึงก่อให้เกิดประเด็นในการพิจารณาว่าการจัดตั้งรูปแบบดังกล่าวควรที่จะมีสัญญาตกลงร่วมกันดังเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือไม่ ซึ่งกรณีนี้ กรมสรรพากรเคยมีคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับหนึ่งว่า “ การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีเงินได้ในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล”¹²

จากคำวินิจฉัยดังกล่าวมีข้อเท็จจริงว่า ก่อนหน้าที่บิดามารดาจะยกหอพักให้บุตรนั้น บิดามารดาได้มีการนำหอพักดังกล่าวให้ผู้อื่นเช่าอยู่ก่อนแล้ว หากแต่ภายหลังบิดามารดาได้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน คือ หอพัก ให้บุตรของตนเอง ซึ่งผลในทางกฎหมายที่บิดามารดาได้ทำสัญญาเช่าไว้กับผู้เช่าอยู่ก่อนหน้านั้น สิทธิดังกล่าวสามารถโอนให้กันได้หรือไม่ ซึ่งสิทธิหน้าที่ดังกล่าวสามารถที่จะโอนให้แก่กันได้ตามกฎหมายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 596¹³

กรมสรรพากรได้ให้เหตุผลไว้ในหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ดังกล่าวว่า กรณีนี้เป็นเรื่องของกรรมสิทธิ์รวมที่ไม่ต้องอาศัยความตกลงระหว่างกัน การที่บุตรรับโอนสิทธินั้นมาจากบิดามารดา¹⁴ แม้ว่าจะไม่มีการตกลงกันระหว่างบุตรก็ตาม กรมสรรพากรยังถือว่า การนำหอพักออกให้เช่าเป็นการจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าเช่าในนามคณะบุคคล แต่เมื่อพิจารณาถึงเจตนาในการนำหอพักออกให้เช่านั้น ไม่ว่าจะเป็กรณีของบิดามารดานำทรัพย์สินออกให้เช่าหรือแม้ภายหลังจะยกให้บุตรและมีการนำทรัพย์สินนั้นออกให้เช่าก็ตาม ก็เป็นเรื่องการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญมากกว่าที่จะพิจารณาเป็นรูปแบบของคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทั้งสองรูปแบบมีผลในทางการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่แตกต่างกัน กรณีดังกล่าวจึงไม่มีประเด็นพิจารณาในทางภาษีอากรแต่ประการใด หากเป็นเพียงการพิจารณาถึงเจตนาารมณ์และความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีในรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ซึ่งมุ่งที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินเป็นสำคัญมากกว่าที่จะมุ่งถึงการกระทำในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

¹² หนังสือที่ กค 0802/6737 ลงวันที่ 21 เมษายน 2536. เรื่องตอบข้อหารือการวินิจฉัยการเป็นคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล

¹³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 569 “อันสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์นั้นย่อมไม่ระงับไปเพราะเหตุโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินซึ่งให้เช่าผู้รับโอนย่อมรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่ของผู้โอนซึ่งมีต่อผู้เช่านั้นด้วย”

¹⁴ กรองเกียรติ คมสัน. (2535). คณะบุคคลที่มีนิติบุคคล. สรรพากรสาส์น ,39 (3) ,หน้า 65-69

กรณีการเป็นคู่ความของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในกระบวนการยุติธรรม ซึ่งคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่มีสถานะบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นในการเป็นคู่ความเพื่อดำเนินคดี หรือต่อสู้คดีในศาล บุคคลในคณะบุคคลต้องดำเนินการในฐานะส่วนตัว ตามคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2095/2543 โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้ คณะบุคคลกำชัย-มณฑา โจทก์ ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กับให้ กรมสรรพากร จำเลย คืนเงินภาษี เงินเพิ่มและเบี้ยปรับ ที่โจทก์ชำระไปแล้วจำนวน 328,182 บาท พร้อมดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่จำเลยได้รับเงินไปจนกว่าจำเลยจะคืนให้แก่โจทก์เสร็จสิ้น จำเลยให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว โจทก์ไม่มีสิทธิขอคืนเงินค่าภาษีและเงินเพิ่มจากจำเลย ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “โจทก์ยื่นคำร้องขอแก้ไขคำฟ้องในส่วนของผู้เป็นโจทก์ว่า ในการยื่นฟ้องคดีนี้ นายกำชัย สารสาส กระทำการในฐานะผู้จัดการ โจทก์ ในฐานะส่วนตัว และในฐานะผู้รับมอบอำนาจของ นางสาวมณฑา ไชยะวัฒน์ ด้วย โดย นางสาวมณฑา ได้มอบอำนาจให้ นายกำชัย เป็นผู้รับมอบอำนาจดำเนินคดีแทน ซึ่งศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งอนุญาตให้แก้ไขคำฟ้องได้ ศาลฎีกาเห็นว่าการแก้ไขคำฟ้องนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 มิได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ โดยอนุโลมตาม มาตรา 17¹⁵ ซึ่งการแก้ไขคำฟ้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 179¹⁶

¹⁵ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

มาตรา 17 บัญญัติว่า “กระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ โดยอนุโลม

¹⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง”

มาตรา 179 บัญญัติว่า “โจทก์หรือจำเลยจะแก้ไขข้อหา ข้อต่อสู้ ข้ออ้าง หรือข้อเถียงอันกล่าวไว้ในคำฟ้องหรือคำให้การที่เสนอต่อศาลแต่แรกก็ได้ การแก้ไขนั้น โดยเฉพาะอาจเป็นการแก้ไขในข้อต่อไปนี้

- (1) เพิ่ม หรือลด จำนวนทุนทรัพย์ หรือราคาทรัพย์สินที่พิพาทในฟ้องเดิม หรือ
- (2) สละข้อหาในฟ้องเดิมเสียบางข้อ หรือเพิ่มเติมฟ้องเดิมให้บริบูรณ์โดยวิธีเสนอคำฟ้องเพิ่มเติม หรือเสนอคำฟ้องเพื่อคุ้มครองสิทธิของตนในระหว่างการพิจารณา หรือเพื่อบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง หรือ
- (3) ยกข้อต่อสู้ขึ้นใหม่ เป็นข้อแก้ข้อหาเดิม หรือที่ยื่นภายหลัง หรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้ออ้าง หรือข้อเถียงเพื่อสนับสนุนข้อหา หรือเพื่อหักล้างข้อหาของคู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง

จะต้องเป็นการแก้ไขข้อหาข้ออ้างที่มีต่อจำเลย อันกล่าวไว้ในคำฟ้องที่เสนอต่อศาลแต่แรก โดยการเพิ่มหรือลดทวนทรัพย์ หรือราคาทรัพย์สินที่พิพาทในฟ้องเดิม หรือสละข้อหาในฟ้องเดิมเสียบางข้อ หรือเพิ่มเติมฟ้องเดิมให้บริบูรณ์ แต่คำร้องขอแก้ไขคำฟ้องของโจทก์ดังกล่าวเป็นการเพิ่มเติมชื่อโจทก์ที่จะต้องระบุไว้ในชั้นตามมาตรา 67 เข้ามาในภายหลัง จึงเป็นการเพิ่มจำนวนผู้เป็นโจทก์เข้ามาในคำฟ้องเดิม มิใช่เป็นเรื่องขอแก้ไขคำฟ้องตามนัยบทกฎหมายดังกล่าว การที่ศาลฎีกาอากรกลางมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์แก้ไขคำฟ้องฉบับดังกล่าว ย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมายคำสั่งดังกล่าวจึงไม่มีผลแต่อย่างใด”

ตามคำฟ้องของโจทก์ระบุว่า โจทก์เป็นคณะบุคคลตามกฎหมายใช้ชื่อว่า “คณะบุคคลกำชัย-มณฑา” ประกอบด้วยนายกำชัย สารสาส กับ นางสาวมณฑา ไชยะวัฒน์ โดยมี นายกำชัย เป็นผู้จัดการ คณะบุคคลมีอำนาจกระทำการแทนคณะบุคคลได้ นายกำชัย ในฐานะผู้จัดการคณะบุคคลได้ลงชื่อเป็นผู้แต่งตั้งนายความมอบหมายให้ทนายความยื่นฟ้องจำเลย ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น ศาลฎีกาเห็นว่า ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากรพ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2539 มิได้บัญญัติถึงผู้ที่จะเป็นคู่ความไว้ ดังนั้น จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมตาม มาตรา 17 ซึ่งผู้ที่จะเป็นคู่ความในคดี กล่าวคือ เป็นผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล ได้นั้น จะต้องเป็นบุคคลดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1(11)¹⁷ ว่า “คู่ความ” หมายความว่า บุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล และคำว่าบุคคลนั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้แก่บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล สำหรับคณะบุคคลกำชัย-มณฑา นั้น เป็นเพียงคณะบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รวมกันเป็นหน่วยภายใต้ประมวลรัษฎากร เพื่อยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมิน ในการเสียภาษีเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินของคณะบุคคลนั้นเพื่อเสียภาษีอีก เมื่อไม่ปรากฏว่าได้มีการจดทะเบียนตามบทบัญญัติแห่งลักษณะ 22 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1015¹⁸ โจทก์จึงไม่เป็น

แต่ห้ามมิให้คู่ความฝ่ายใดเสนอคำฟ้องใดต่อศาล ไม่ว่าโดยวิธีฟ้องเพิ่มเติมหรือฟ้องแย้ง ภายหลังจากที่ได้ยื่นคำฟ้องเดิมต่อศาลแล้ว เว้นแต่คำฟ้องเดิมและคำฟ้องภายหลังนี้จะเกี่ยวข้องกันพอที่จะรวมการพิจารณาและชี้ขาดตัดสินเข้าด้วยกันได้”

¹⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มาตรา 1 บัญญัติว่า “ในประมวลกฎหมายนี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น...

(11) “คู่ความ” หมายความว่า บุคคลผู้ยื่นคำฟ้อง หรือถูกฟ้องต่อศาล และเพื่อประโยชน์แห่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาให้รวมถึงบุคคลผู้มีสิทธิกระทำการแทนบุคคลนั้น ๆ ตามกฎหมาย หรือในฐานะทนายความ...”

¹⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

นิติบุคคลตามกฎหมาย นอกจากนี้ตามคำฟ้องของโจทก์ไม่ปรากฏว่า นายกำชัย และนางสาวมณฑา ฟ้องคดีในฐานะส่วนตัว ผู้เป็นโจทก์ในคดีนี้จึงมิใช่บุคคลธรรมดาเช่นกัน เมื่อโจทก์มิใช่บุคคลธรรมดา และมีใช้นิติบุคคล ย่อมไม่อาจเป็นคู่ความในคดีได้ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องปัญหาเรื่องอำนาจฟ้อง เป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน แม้จำเลยจะมีได้ยกเป็นข้อต่อสู้ ศาลฎีกาก็มีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29 ประกอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 246¹⁹ และ 142(5)²⁰ เมื่อโจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง กรณีจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ในปัญหาอื่นของโจทก์อีกต่อไป ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ศาลฎีกาเห็นฟ้องด้วยในผล" พิพากษายืน

ผู้วิจัยขอนำรายละเอียดคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเรื่องนี้ที่เกี่ยวกับสถานะบุคคลของคณะบุคคล ที่มีใช้นิติบุคคล มาพิจารณาประกอบการศึกษาและทำความเข้าใจ ดังนี้ “ผู้ที่จะเป็นคู่ความในคดี” กล่าวคือ เป็นผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล ได้นั้น จะต้องเป็นบุคคลดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 1 (11) “คู่ความ” หมายความว่า บุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล และคำว่าบุคคลนั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล สำหรับคณะบุคคลกำชัย-มณฑา นั้น เป็นเพียงคณะบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รวมกันเป็นหน่วยภายใต้ตามประมวลรัษฎากร เพื่อยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินของคณะบุคคลนั้นเพื่อเสียภาษีอีก เมื่อไม่ปรากฏว่าได้มีการจดทะเบียนตามบทบัญญัติแห่งลักษณะ 22 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1015 โจทก์จึงไม่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย นอกจากนี้ตามคำฟ้องของโจทก์ไม่ปรากฏว่า นายกำชัย และนางสาวมณฑา ฟ้องคดีในฐานะส่วนตัว ผู้เป็นโจทก์ในคดีนี้จึงมิใช่บุคคลธรรมดาเช่นกัน เมื่อโจทก์มิใช่บุคคลธรรมดา และมีใช้นิติบุคคลย่อมไม่อาจเป็นคู่ความในคดีได้ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

มาตรา 1015 บัญญัติว่า “ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทเมื่อได้จดทะเบียนตามบัญญัติ แห่งลักษณะนี้แล้ว ท่านจัดว่าเป็นนิติบุคคลต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้นทั้งหลายซึ่งรวมเข้ากันเป็นหุ้นส่วน หรือบริษัทนั้น”

¹⁹ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง”

มาตรา 246 บัญญัติว่า “เว้นแต่ที่ได้บัญญัติไว้ดังกล่าวนี้อันข้างต้น บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ว่า ด้วยการพิจารณาและการชี้ขาดคดีในศาลชั้นต้นนั้น ให้ใช้บังคับแก่การพิจารณาและการชี้ขาดคดีในชั้นอุทธรณ์ได้โดยอนุโลม”

²⁰ มาตรา 142 บัญญัติว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่ชี้ขาดคดีต้องตัดสินตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ แต่ห้ามมิให้พิพากษาหรือทำคำสั่งให้สิ่งใด ๆ เกินไปกว่าหรือนอกจากที่ปรากฏในคำฟ้อง เว้นแต่...

(5) ในคดีที่อาจยกข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนขึ้นอ้างได้นั้น เมื่อศาลเห็นสมควร ศาลจะยกข้อเหล่านั้นขึ้นวินิจฉัยแล้วพิพากษาคดีไปก็ได้...”

ปัจจุบัน ศาลฎีกา ยังคงวินิจฉัยแนวเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2095/2543 โดยมีข้อสังเกตว่า คำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนั้น ถ้าคณะบุคคลนั้นฟ้องในฐานะส่วนตัว เช่น คณะบุคคลนั้นมีอยู่ 5 คน ก็ระบุในฟ้องเป็นจำเลยที่ 1, ที่ 2 และที่ 5 ดังนี้ ถือว่าเป็นการฟ้องในนามของบุคคลธรรมดา จึงจะเป็นคู่ความในคดีและมีอำนาจฟ้องได้

3.1.2 การจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร

หลักเกณฑ์ของโครงสร้างและอัตราการจัดเก็บภาษีหลังการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 39 พ.ศ.2557 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2557 นั้น มิได้มีการเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใดสาระสำคัญของการแก้ไขบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร คือ ให้ยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2558 ตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 4 ดังนี้

²¹“มาตรา 4 ให้ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529”

ผลของการยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว มีผลทำให้เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทำการแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลในปักษ์ใด ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลนั้นต้องนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ ที่ได้รับอีกครั้งหนึ่ง โดยบังคับใช้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2558 เป็นต้นไป

อย่างไรก็ตามกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) (ข) หรือ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และได้ถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดโดยเรียบร้อยแล้ว ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างดังกล่าวมีสิทธิที่จะเลือกเสียภาษีตามมาตรา ²²48 (3) และ (4)

²¹ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 39 พ.ศ.2557 ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ.2557

²² ประมวลรัษฎากร

มาตรา 48 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้...

แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ และหากเมื่อหักหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลทำการแบ่งส่วนของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วน เงินส่วนของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ถือเป็นเงินได้ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำมารวมคำนวณ

(1) เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 หรือมาตรา 57 เบื้อง แล้วเหลือเท่าใด เป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้

(2) สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป การคำนวณภาษีตาม (1) ให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน

การนับจำนวนเงินได้พึงประเมินตาม (2) ไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)

(3) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(4) (ก) และ (ข) ดังต่อไปนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร ดอกเบี้ยเงินฝากสหกรณ์ ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงินที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ดอกเบี้ยที่ได้จากสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(ข) ผลต่างระหว่างราคาได้ก่อนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก

(ค) ผลประโยชน์ที่ได้จากการ โอนพันธบัตร หุ้นกู้ หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะที่ตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย จะเลือกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้ โดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(4) ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีตาม (1) และ (2) ก็ได้ เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังต่อไปนี้

(ก) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดคูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

(ข) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนด โดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย..."

เสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ ที่ได้รับในปีภาษีนั้นอีกครั้งหนึ่ง กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับสำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2558 เป็นต้นไป

ตัวอย่างการคำนวณภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล

ปีภาษี 2557 วิศวกร เอ มีเงินเดือนจากการเป็นพนักงานประจำบริษัทแห่งหนึ่ง 100,000 บาท และได้ทำการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบีเพื่อออกแบบโครงสร้างอาคาร โดยผู้เป็นหุ้นส่วนประกอบไปด้วยวิศวกรเอและวิศวกรบี ซึ่งได้ตกลงเข้าร่วมกันประกอบกิจการโดยลงทุนคนละกึ่งหนึ่ง 1,000,000 บาท มีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในการออกแบบโครงสร้างเป็นจำนวนทั้งสิ้นรวม 300,000 บาท ห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบีมีบัญชีเงินฝากจำนวน 1,000,000 บาท และได้รับดอกเบี้ยเงินฝากจากเงินฝากดังกล่าวจำนวน 150,000 บาท โดยได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เป็นเงินจำนวน 15,000 บาท เป็นที่เรียบร้อยแล้วและได้ทำการเลือกไม่นำเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นในแบบแสดงรายการ ส่วนวิศวกรบี ไม่มีรายได้อื่นนอกเหนือจากรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการของห้างหุ้นส่วนเอและบี

อัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดา 2558

| เงินได้สุทธิตั้งแต่(บาท) | เงินได้สุทธิจำนวนสูงสุดของชั้น | อัตรากำไรร้อยละ | ภาษีในแต่ชั้นเงินได้ | ภาษีสะสมสูงสุดของชั้น |
|------------------------------|--------------------------------|-----------------|----------------------|-----------------------|
| 0 ถึง 150,000 | 150,000 | 5 | ยกเว้น | 0 |
| เกิน 150,000 ถึง 300,000 | 150,000 | 5 | 7,500 | 7,500 |
| เกิน 300,000 ถึง 500,000 | 200,000 | 10 | 20,000 | 27,500 |
| เกิน 500,000 ถึง 750,000 | 250,000 | 15 | 37,500 | 65,000 |
| เกิน 750,000 ถึง 1,000,000 | 250,000 | 20 | 50,000 | 115,000 |
| เกิน 1,000,000 ถึง 2,000,000 | 1,000,000 | 25 | 250,000 | 365,000 |
| เกิน 2,000,000 ถึง 4,000,000 | 2,000,000 | 30 | 600,000 | 965,000 |
| เกิน 4,000,000 บาท ขึ้นไป | | 35 | | |

การคำนวณภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและบี (เปิดบริการออกแบบโครงสร้างอาคาร)

| รายการ | การคำนวณภาษี(บาท) |
|--|-------------------|
| 1. รายได้จากการออกแบบโครงสร้างอาคาร | 1,000,000.- |
| 2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (ร้อยละ 30) ²³ | 300,000.- |
| 3. เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย | 700,000.- |
| 4. หักค่าลดหย่อนห้างหุ้นส่วนสามัญ (2 คน) ²⁴ | 60,000.- |
| 5. เงินได้สุทธิ | 640,000.- |
| 6. ภาษีที่คำนวณได้ | 48,500.- |

จากการคำนวณข้างต้นภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินปีภาษี 2557 ของห้างหุ้นส่วนสามัญ เอและบีเท่ากับ 48,500 บาท ซึ่งสามารถคำนวณได้ตามรายการด้านล่างนี้

| เงินได้สุทธิ | ช่วงเงินได้สุทธิแต่ละชั้น | อัตราร้อยละ | ภาษีเงินได้ |
|-------------------|---------------------------|--------------|---------------|
| 1 - 150,000 | 150,000 | ได้รับยกเว้น | 0 |
| 150,001 – 300,000 | 150,000 | 5 | 7,500 |
| 300,001 – 500,000 | 200,000 | 10 | 20,000 |
| 500,001 – 750,000 | 140,000 | 15 | 21,000 |
| | รวมภาษีที่คำนวณ | | 48,500 |

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 44 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

มาตรา 6 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้

- (1) เงินได้จากวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะให้หักค่าใช้จ่ายในการเหมาร้อยละ 60
- (2) เงินได้จากวิชาชีพอิสระนอกจาก (1) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30”

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกต่อไปนี้...

(6) ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ให้หักลดหย่อนได้ตาม (1)(ก) สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

จากตัวอย่างข้างต้นหากห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบี ทำการแบ่งส่วนแบ่งเงินได้จำนวน 786,500 บาท เงินจำนวนดังกล่าวมาจาก

| รายการ | จำนวนเงิน |
|------------------------------------|-------------|
| -เงินได้จากการออกแบบโครงสร้างอาคาร | 1,000,000 |
| -ค่าใช้จ่ายในการออกแบบโครงสร้าง | 300,000 |
| คงเหลือ | 700,000 (1) |
| -เงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคาร | 150,000 |
| - หัก ภาษีหัก ณ ที่จ่าย | 15,000 |
| คงเหลือ | 135,000 (2) |
| รวมรายได้ (1) + (2) | 835,000 |
| หักค่าภาษีเงินได้ประจำปีภาษี 2557 | 48,500 |
| รายได้หลังหักค่าใช้จ่าย | 786,500 |

ห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบี ได้แบ่งเงินกำไรให้กับวิศวกรเอและบี คนละครึ่ง เป็นจำนวนเงิน 393,250.- บาท (786,200/2) มีผลให้หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องนำเงินได้จำนวนดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 39 พ.ศ.2557 ดังจะแสดงตัวอย่าง ดังนี้

(1) การคำนวณภาษีของวิศวกรเอ

| <u>รายการ</u> | <u>คำนวณภาษี(บาท)</u> |
|---|-----------------------|
| 1. เงินได้จากการเป็นพนักงานบริษัท | 1,200,000 (1) |
| 2. เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบี | 393,250 (2) |
| นำรายได้ (1) + (2) รวมเป็นจำนวนเงิน | 1,593,250 |
| 3. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท) | 60,000 |
| คงเหลือ | 1,533,250 |
| 4. หักค่าลดหย่อน (โสด) | 30,000 |
| คงเหลือ เงินได้สุทธิ | 1,503,250 |
| ภาษีที่คำนวณได้ | 248,312.50 |

(2) การคำนวณภาษีของนายวิศวกรบี

| <u>รายการ</u> | <u>คำนวณภาษี(บาท)</u> |
|--|-----------------------|
| 1. เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญเอและบี | 393,250 |
| 2. หักค่าใช้จ่าย (ไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้) | 0 |
| คงเหลือ | 393,250 |
| 3. หักค่าลดหย่อน (โสด) | 30,000 |
| คงเหลือ เงินได้สุทธิ | 363,250 |
| ภาษีที่คำนวณได้ | 13,825 |

จากตัวอย่างดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 39 พ.ศ.2557 ซึ่งส่งผลกระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ทำให้การจัดเก็บภาษีที่บิดเบือนไป ดังนั้นจำเป็นต้องทำการศึกษาว่าในต่างประเทศรูปแบบหน่วยภาษีที่มีลักษณะใกล้เคียงกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น มีวิธีและรูปแบบในการจัดเก็บภาษีอย่างไรซึ่งผู้เขียนจะนำเสนอในหัวข้อถัดไปนี้

3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ

ระบบกฎหมายที่ใช้อย่างแพร่หลายแบ่งออกได้เป็นสองระบบใหญ่ คือ ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) ระบบกฎหมายนี้จะมีลักษณะเป็นการรวบรวมเอาจารีตประเพณีหรือกฎหมายต่างๆ หรือบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่ โดยบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรและจัดไว้เป็นหมวดหมู่อย่างเป็นระบบซึ่งเรียกว่าประมวลกฎหมาย ประเทศที่ใช้ระบบนี้ในปัจจุบันนั้น ได้แก่ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐอิตาลี ประเทศญี่ปุ่น ประเทศในกลุ่มสแกนดิเนเวีย รวมทั้งประเทศไทย เป็นต้น ผู้วิจัยได้ทำการค้นคว้าพบว่าในสหภาพยุโรป (European Union: EU) รัฐสมาชิกได้ทำการร่วมกลุ่มทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีข้อตกลงในการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายบางเรื่องเพื่อให้มีการบังคับใช้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน กฎหมายภาษีก็เป็นบทบัญญัติที่ต้องทำการปรับเปลี่ยนทำให้การจัดเก็บภาษีกับห้างหุ้นส่วนสามัญ (Partnership) ในสหภาพยุโรปมีลักษณะการจัดเก็บเป็นไปในรูปแบบที่คล้ายคลึงกัน จึงขอนำเสนอกฎหมายภาษีของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (THE FISCAL CODE OF GERMANY) ดังนี้

3.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ใช้นิติบุคคลในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (THE FISCAL CODE OF GERMANY)

²⁵ ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General partnership) ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายแพ่ง (Civil Law Partnership (GbR)) ²⁶ ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดตั้งที่แตกต่างกับบริษัท (Corporations) ตรงที่เป็นการรวมตัวของผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระหลายคน ซึ่งหุ้นส่วนแต่ละคนต้องรับผิดชอบหนี้สินของกิจการ โดยต้องนำทรัพย์สินส่วนตัวเข้ามารับผิดชอบต่อหนี้ และมีได้มีการบังคับให้ต้องจดทะเบียนการค้า แต่ต้องทำการลงทะเบียนกับสำนักงานทะเบียนการค้า ณ ที่ท้องถิ่นซึ่งได้ประกอบธุรกิจ ดังนั้น สถานะในทางกฎหมายแพ่ง ตามมาตรา 54²⁷ จึงไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคล เมื่อการประกอบกิจการมีรายได้เกิดผลกำไร รัฐกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญจะถูกกำหนดให้เสียภาษีในหน่วยภาษีประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งในประมวลรัษฎากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ได้แบ่งประเภทภาษีออกเป็น 7 ประเภท คือ ²⁸

1. ภาษีจากการเกษตรและป่าไม้
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมิได้เป็นลูกจ้าง
4. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นลูกจ้าง
5. ภาษีจากการประกอบธุรกิจ
6. ภาษีอสังหาริมทรัพย์

²⁵ ศูนย์ข้อมูลเพื่อธุรกิจไทยในเยอรมนี. (2559). (online). Available : <http://www.thaibizgermany.com/de/rules/>. [2559, 7 ตุลาคม]

²⁶ GERMANY TRADE & INVEST. (2016). (online). Available : <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/Establishing-a-company/Company-forms/Partnerships/civil-law-partnership-gbr.html> . [2016, October 7]

²⁷ German Civil Code . (2016). (online). Available : http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bgb/german_civil_code.pdf . [2016, October 3]

Subtitle 1. Associations.Chapter 1. General provisions

Section 54 Associations without legal personality

Associations without legal personality are governed by the provisions on partnership. When a transaction is entered into with a third party in the name of such an association, the person acting is personally liable; if more than one person acts, they are liable as joint and several debtors.

²⁸ Germany – **Business and Taxation Guide** . (2016). (online). Available : <file:///C:/Users/XMAN/Downloads/tax%20guide%20-%20germany.pdf> . [2016, October 4]

7. ภาษีอื่นๆ

ดังนั้นเมื่อหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญมีรายได้จากเงินกำไรและเป็นผู้ที่อาศัยอยู่ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งมิได้เป็นลูกจ้าง ตามมาตรา 8²⁹ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ โดยรัฐมิได้มองว่าการรวมกลุ่มทางธุรกิจมีสภาพเป็นนิติบุคคล จึงส่งผลให้ไม่เป็นหน่วยภาษีในประมวลรัษฎากร (THE FISCAL CODE OF GERMANY) การจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญ มีวัตถุประสงค์ที่จะเก็บภาษีจากตัวหุ้นส่วนผู้ก่อให้เกิดรายได้เป็นสำคัญ เป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่มีการบัญญัติกฎหมายให้สอดคล้องและไม่ขัดกับประมวลกฎหมายแพ่ง และไม่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน อีกด้วย

ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) มีการจัดเก็บภาษีอากรกับห้างหุ้นส่วนสามัญ กฎหมายภาษีของสหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา ได้มีการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญ (Ordinary Partnership) เป็นรูปแบบหนึ่งของการรวมกลุ่มทางธุรกิจ โดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีไว้กฎหมายภาษี ซึ่งสามารถนำมาเปรียบเทียบกับรูปแบบการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย ผู้วิจัยจึงขอนำเสนอการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญของสหรัฐอเมริกา ดังนี้

3.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา

กฎหมายภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกาได้มีการประกาศใช้ครั้งแรกภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 16 โดย The Revenue Act ปี 1913 ได้นำเอา “หลักทางผ่าน” (Conduit Theory) มาใช้ ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้กำหนดไว้ว่า “ผู้เป็นหุ้นส่วนที่รวมกลุ่มกันเพื่อดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ของตนตามหลักความสามารถในส่วนแบ่งกำไรที่ตนได้รับจากห้างหุ้นส่วน” ทั้งนี้ จะไม่คำนึงถึงว่าจะมีการนำเงินที่ได้จากการประกอบกิจการไปแบ่งให้กับผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นจำนวนเท่าไร เนื่องจากเป็นหน้าที่ของห้างหุ้นส่วน

²⁹ The Fiscal Code of Germany. (2016). (online). Available :

http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_10/spl_106/pdfs/23.pdf. [2016, October 3]

Section 8 Residence

“Persons shall be resident at the place at which they maintain a dwelling under circumstances from which it may be inferred that they will maintain and use such dwelling.”

ซึ่งมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้จากการดำเนินงานให้แก่คณะกรรมการภาษีอากร (Commissioner Taxation) หรือรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บ (District Collector) ในแต่ละปีภาษี³⁰

บทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) มีการนำเอาหลักทางผ่าน (Conduit Theory) หรือ หลักการส่งผ่าน (Pass-Through) มาใช้ ทำให้การจัดเก็บภาษีในธุรกิจแบบห้างหุ้นส่วนถูกจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว (Partner's Level) ซึ่งแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีของบริษัท ซึ่งหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนจะมีความยืดหยุ่นในทางภาษีอากรมากกว่าการจัดภาษีในรูปแบบบริษัท อันมีผลให้ผู้เสียภาษีโดยเฉพาะเจ้าของธุรกิจรายใหม่ๆ ที่มีผลขาดทุนจากการดำเนินกิจการระยะแรกๆ สามารถนำผลขาดทุนไปหักกับเงินได้จากแหล่งเงินได้อื่นๆ โดยไม่ต้องคำนึงถึงสัดส่วนผลประโยชน์ในห้างหุ้นส่วน เพื่อใช้ในการวางแผนการจัดสรรผลกำไร และผลขาดทุนมีผลต่อการเสียภาษีและสร้างความยืดหยุ่นในทางภาษีอากรได้มากกว่ารูปแบบบริษัท

3.2.2.1 หน่วยภาษี ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC)

รูปแบบหน่วยภาษี มีดังต่อไปนี้

1. หน่วยภาษีนิติบุคคล คือ บริษัทซึ่งจัดตั้งตามกฎหมาย ได้แก่ บริษัทรูปแบบ ซี หรือ C Corporation นิติบุคคลมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บจัดเก็บภาษีใน 2 ระดับ คือ ระดับบริษัทจัดเก็บจากกำไรสุทธิ และระดับผู้ถือหุ้นจัดเก็บจากเงินปันผล³¹

2. หน่วยภาษีที่ไม่เป็นนิติบุคคล (Pass Through Entity) ได้แก่ บริษัทรูปแบบ เอส หรือ S Corporations บริษัทจำกัดความรับผิด (LLC-Limited Liability Companies) ห้างหุ้นส่วน (Partnerships) และกิจการเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorships) หน่วยภาษีประเภทนี้ รัฐจะจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้เป็นเจ้าของ จากเงินส่วนแบ่งของกำไร³²

ผู้วิจัยขอกล่าวถึงเฉพาะ หน่วยภาษีที่ไม่เป็นนิติบุคคล ดังนี้ บริษัทรูปแบบ เอส หรือ S Corporations บริษัทจำกัดความรับผิด (LLC-Limited Liability Companies) ห้างหุ้นส่วน (Partnerships)

³⁰ G.Fred Streuling, James H. Boyd., Kenneth H. Heller. อ้างโดย กลมสิริ วงศ์วิลาวัณย์. (2557). ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. หน้า 95

³¹ นัคดา โชคนุญชยานนท์, เคนฟ้า เรื่องฤทธิ์เดช และพรหมพร มุลศาสตร์ จารุวาที. (2552). การปกป้องฐานภาษีของประเทศแห่งเงินได้: ศึกษากรณีการตั้งราคาโอน การตั้งเงินทุนต่ำ หรือการหักรายได้. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 14

³² ศูนย์บริการข้อมูลธุรกิจ สถานกงสุลใหญ่ ณ นครลอสแอนเจลิส. (2559). (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก http://www.thaiconsulatela.org/bic/article_detail.aspx?article_id=24. [2559, 20 กรกฎาคม]

ตามลำดับ ซึ่งใกล้เคียงกับหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

บริษัทรูปแบบ เอส (S Corporations) คือ ธุรกิจที่มีผู้ถือหุ้นสัญชาติใดก็ได้ตั้งแต่หนึ่งคนขึ้นไปเป็นเจ้าของ โดยมีคณะกรรมการบริษัท (Board of Director) เป็นผู้กำกับดูแลนโยบายและเรื่องทั่วไปของบริษัท ซึ่งการเป็นเจ้าของบริษัทสามารถทำได้โดยการซื้อหุ้นของบริษัท โดยผู้ถือหุ้นจะมีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมได้และจะได้รับเงินปันผลกำไรจากบริษัท³³

บริษัทรูปแบบ เอส หรือ S Corporations เป็นรูปแบบการเสียภาษีตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entities) ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC) ซึ่งเป็นแบบผสม (Hybrid Model) การจัดตั้งจะทำในรูปแบบบริษัท โดยสามารถเลือกเสียภาษีได้ จะเลือกเสียภาษีจากเงินได้ของผู้เป็นหุ้นส่วนก็ได้ แม้เป็นรูปแบบบริษัท ซึ่งควรจะเสียภาษีสองหน่วยภาษี คือ หน่วยภาษีบริษัทและหน่วยภาษีผู้ถือหุ้น รัฐบาลของสหรัฐอเมริกาได้พยายามที่หาวิธีการในการลดปัญหาการจกเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นกับรูปแบบบริษัท เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นกับรูปแบบบริษัทที่มีขนาดเล็ก (Small Business Corporation) โดยไม่ก่อให้เกิดปัญหาการจกเก็บภาษีซ้ำซ้อนทั้ง บริษัท และ ผู้ถือหุ้น อันเป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ ดังนั้นตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Code (IRC) มาตรา 1361-1379 บริษัทขนาดเล็ก หรือ S Corporation จึงหน้าที่เพียงแค่อื่นแบบแสดงกำไรขาดทุนหรือแบบประเมินของบริษัท เท่านั้น ส่วนเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับเป็นหน้าที่ของผู้ถือหุ้นแต่ละคนที่จะต้องนำมารวมกับรายได้อื่นๆ ของตนเองและคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า

บริษัทขนาดเล็ก หรือ S Corporation ที่สามารถเลือกเสียภาษีห้างหุ้นส่วนได้จะต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้³⁴

³³ Mack Ott. Foreign Investment in the United States.(2016). (online). Available :

<http://www.econlib.org/library/Enc1/ForeignInvestmentintheUnitedStates.html>. [2016, July 20]

³⁴ Internal Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code Subchapter S - Tax Treatment of S Corporations and Their Shareholders. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1361>. [2016, July 20]

PART I - IN GENERAL (§§ 1361 to 1363)

Section 1361...

(b) Small business corporation

(1) In general For purposes of this subchapter, the term “small business corporation” means a domestic corporation which is not an ineligible corporation and which does not—

(A) have more than 100 shareholders,

- 1) มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คน ตามมาตรา 1361 (บี) (1) (เอ)
 - 2) บริษัทดังกล่าวจดทะเบียนเป็นบริษัทในสหรัฐอเมริกา
 - 3) ผู้ถือหุ้นต้องเป็นผู้ถือหุ้นประเภทเดียว และต้องเป็นบุคคลธรรมดา ทรัสต์ หรือกองมรดก โดยผู้ถือหุ้นต้องไม่ใช่บริษัท
 - 4) ผู้ถือหุ้นต้องไม่เป็นคนต่างด้าวที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา มาตรา 1361(บี)(1)(ซี)
 - 5) กิจการของบริษัทต้องไม่ประกอบกิจการบริษัทประกันชีวิต
 - 6) ผู้ถือหุ้นทุกคนจะต้องสมัครใจที่จะเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน
- ถ้าบริษัทรูปแบบ เอส เสียภาษีในรูปแบบบริษัทอยู่ ก็สามารถที่จะกลับมาเลือกเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วนได้อีก หากบริษัทดังกล่าวนั้นถูกยกเลิกสถานภาพตั้งแต่ 5 ปี ภาษีขึ้นไป ทั้งนี้จะต้องได้รับอนุมัติจากสรรพากรของสหรัฐอเมริกาเสียก่อน

การจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา สภานิติบัญญัติ (Congress) รวมถึง กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) จะไม่คำนึงถึงการแบ่งแยก รูปแบบโดยอาศัยวิธีการจดทะเบียน แต่สร้างหลักเกณฑ์วิธีการเสียภาษีของหน่วยธุรกิจไว้เป็นการเฉพาะ โดยพิจารณาถึงเจตนาของการประกอบธุรกิจกับคุณสมบัติของหน่วยธุรกิจ โดยให้ความสำคัญในสาระสำคัญ (Substantial) มากกว่ารูปแบบ (Form) กล่าวคือ องค์กรใดที่มีการรวมกลุ่มคล้ายคลึง (Resemble) กับบริษัทหรือมีคุณสมบัติบริษัทอย่างน้อย 2 ใน 4 ข้อ ตามหลักเกณฑ์การนับคุณสมบัติ หน่วยธุรกิจนั้นจะต้องเสียภาษีแบบบริษัท ซึ่งหลักการนับคุณสมบัติเป็นหลักการที่ใช้แยกวิธีการเสียภาษีสองระดับ คือ ระดับบริษัทและระดับผู้ถือหุ้น โดยไม่มีวิธีขจัดความซ้ำซ้อนในทางภาษี แต่มีการจัดเก็บในเงินกำไรสะสมเกินควรแทน (Accumulated Earning Tax)

ห้างหุ้นส่วนในสหรัฐอเมริกา ดำเนินการจัดเก็บภาษีในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว โดยไม่ถือว่าห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี ตามมาตรา 701³⁵ บทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) จึงทำการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนที่ระดับ ผู้เป็นหุ้นส่วนเพียงระดับเดียว

(B) have as a shareholder a person (other than an estate, a trust described in subsection (c)(2), or an organization described in subsection (c)(6)) who is not an individual,

(C) have a nonresident alien as a shareholder, and

(D) have more than 1 class of stock.

³⁵ Internal Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code Part I - DETERMINATION OF TAX LIABILITY. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/701>. [2016, July 20]

Section 701 A partnership as such shall not be subject to the income tax imposed by this chapter. Persons carrying on business as partners shall be liable for income tax only in their separate or individual capacities.

³⁶ ห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา เป็นการรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อประกอบกิจการเพื่อแสวงหาผลกำไร ซึ่งทางเศรษฐศาสตร์ไม่สามารถกำหนดสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายได้ เนื่องจาก บทบัญญัติห้างหุ้นส่วน Uniform Partnership Act (UPA) หรือ Uniform Limited Partnership Act (ULPA) ได้รับเอาแนวคิดทฤษฎีการรวมกลุ่มมาใช้ โดยทฤษฎีมีแนวคิดว่าห้างหุ้นส่วนไม่สามารถกำหนดสถานะบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนได้ แม้ว่าจะมีการจดทะเบียน (Registered) ขึ้นไปรับรองจำกัดความรับผิดชอบต่อรัฐ เป็นเพียงการแสดงให้เห็นถึงการจำกัดความรับผิดชอบต่อรัฐ และบุคคลภายนอกเท่านั้น

นอกจากนี้ บทบัญญัติแห่ง Internal Revenue Code (IRC) ของสหรัฐอเมริกายังได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ใน มาตรา 723³⁷ เรื่องการจัดเก็บภาษีจากเงินกำไรสะสมของบริษัท (Accumulated Earnings Tax) บังคับให้บริษัทต้องจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ถ้าไม่จ่ายเงินปันผลมีผลให้บริษัทต้องเสียภาษีในเงินกำไรสะสมแทน เป็นการอุดช่องว่างของมาตรา 721³⁸ เพื่อมิให้ผู้ถือหุ้น

³⁶ กลมสิริ วงศ์วิลาวัณย์. (2557). ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. หน้า 99

³⁷ Internal Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code § 723 - Basis of property contributed to partnership. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/723>. [2016, July 20]

Section 723 The basis of property contributed to a partnership by a partner shall be the adjusted basis of such property to the contributing partner at the time of the contribution increased by the amount (if any) of gain recognized under section 721(b) to the contributing partner at such time.

³⁸ Internal Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code § 721 - Nonrecognition of gain or loss on contribution. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/721>. [2016, July 20]

Section 721

(a) General rule

No gain or loss shall be recognized to a partnership or to any of its partners in the case of a contribution of property to the partnership in exchange for an interest in the partnership.

(b) Special rule

Subsection (a) shall not apply to gain realized on a transfer of property to a partnership which would be treated as an investment company (within the meaning of section 351) if the partnership were incorporated.

(c) Regulations relating to certain transfers to partnerships

The Secretary may provide by regulations that subsection (a) shall not apply to gain realized on the transfer of property to a partnership if such gain, when recognized, will be includible in the gross income of a person other than a United States person.

(d) Transfers of intangibles

หลบเลี่ยงในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยใช้กระบวนการทางบัญชีแบ่งเงินกำไรไว้ และใช้ประโยชน์จากเงินจำนวนดังกล่าวโดยมิชอบในนามของบริษัท โดยบริษัทจะนำค่าใช้จ่ายต่างๆ มาตัดเป็นรายจ่ายได้อีกด้วย หรือที่เรียกว่า Disguised Dividend³⁹

ในส่วนของความหมายของห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา นั้น มีการให้ความหมายไว้หลายส่วน เช่น มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติ Uniform Partnerships ปี 1970 ได้ให้นิยามไว้ว่า “ห้างหุ้นส่วน” หมายถึง การรวมตัวของบุคคล ตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรทางธุรกิจ โดยบุคคลดังกล่าวมีความเป็นเจ้าของร่วมกันในทรัพย์สินที่นำมาลงทุน⁴⁰

อีกความหมายหนึ่งเป็นความหมายตาม Black Law Dictionary (พจนานุกรมกฎหมาย) ให้คำอธิบายไว้ว่า ห้างหุ้นส่วน หมายถึง การที่บุคคลสองคนขึ้นไปทำธุรกิจร่วมกัน โดยลงทุนด้วยทรัพย์สิน เงิน แรงงานหรือความสามารถพิเศษอันชำนาญ หรืออื่นๆ ในการดำเนินธุรกิจตามกฎหมาย และไม่ได้จัดตั้งในรูปแบบบริษัท นอกจากนี้ยังจะต้องมีข้อตกลงในการแบ่งเงินกำไรขาดทุนระหว่างกันตามสัดส่วนในทุนที่ลงในห้างหุ้นส่วน

ความหมายตาม Internal Revenue Code (IRC)⁴¹ ห้างหุ้นส่วนตามบทบัญญัติ IRC หมายความว่า การรวมตัวกัน (Syndicate) กลุ่มคน (Group) การรวมกันทางการค้า (Pool) การร่วมลงทุน (Joint Venture) และองค์กรไม่จดทะเบียนอื่นๆ ตลอดจนการดำเนินธุรกิจทางการเงิน แต่ไม่รวมถึงธุรกิจรูปแบบบริษัท ทรัสต์ กองมรดกและองค์กร ไม่จดทะเบียน ที่ดำเนินธุรกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงทุนที่มีใช้การดำเนินทางธุรกิจหรือในกรณีที่เป็นการแบ่งปันผลผลิตที่ไม่ใช่การขายสินค้าหรือ

For regulatory authority to treat intangibles transferred to a partnership as sold, see section 367(d)(3).

³⁹ พิภพ วีระพงษ์. (2532). วิเคราะห์การเก็บภาษีเงินปันผล. สรรพากรสาส์น, 34 (9), หน้า 42-43

⁴⁰ ศูนย์บริการข้อมูลธุรกิจ สถาบันกสิวิทย์ ๗ นครลอนดอนเจดิส. อ้างอิงแล้วเชิงอรรถที่ 32

⁴¹ International Revenue Code. (2016). U.S. Code › Title 26 › Subtitle F › Chapter 79 › § 7701. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>. [2016, July 20]

Section 7701

(a) When used in this title, where not otherwise distinctly expressed or manifestly incompatible with the intent thereof...

(2) Partnership and partner

The term “partnership” includes a syndicate, group, pool, joint venture, or other unincorporated organization, through or by means of which any business, financial operation, or venture is carried on, and which is not, within the meaning of this title, a trust or estate or a corporation; and the term “partner” includes a member in such a syndicate, group, pool, joint venture, or organization...

ขายทรัพย์สินที่ผลิตขึ้น เช่น การเป็นนายหน้าขายหลักทรัพย์ในระยะสั้น หรือการจำหน่ายหลักทรัพย์ชนิดพิเศษ เป็นต้น

3.2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนของสหรัฐอเมริกา เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

ตามบทบัญญัติ Uniform Partnerships Act มีแนวคิดการเกิดห้างหุ้นส่วน ซึ่งเป็นไปตามทฤษฎีรวมกลุ่ม (Aggregate Theory) ของประเทศในกลุ่ม Common Law โดยกำหนดว่าหุ้นส่วนไม่สามารถที่จะจดทะเบียนให้มีสถานะบุคคลในทางกฎหมายได้ ห้างหุ้นส่วนเป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน

แนวทฤษฎีการรวมกลุ่มดังกล่าว ทำให้แนวทางในการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้นำหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) คือ รายได้ รายจ่ายต่างๆ จะส่งผ่านจากห้างหุ้นส่วนไปยังหุ้นส่วน ซึ่งปรากฏอยู่ในบทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) มาตรา 701-704 และมาตรา 706 ประกอบกับได้นำแนวคิดการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนตามทฤษฎีสภาพรวม (Aggregate Concept) และหลักความเป็นหน่วยงานของกิจการ (Entity Concept) มาใช้ร่วมกัน เพราะห้างหุ้นส่วนไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย เป็นหน่วยภาษีที่แยกเป็นอิสระจากผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งที่มีหน้าที่ต้องแสดงผลกำไรหรือขาดทุนจากการประกอบกิจการของห้างหุ้นส่วนตามหลักทางผ่าน เพื่อให้รัฐสามารถตรวจสอบได้ว่าในแต่ละปี ห้างหุ้นส่วนมีผลกำไรหรือผลขาดทุนเป็นจำนวนเท่าไร โดยผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนในห้างหุ้นส่วนต้องนำเงินกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนไปเสียภาษี ซึ่งเป็นการส่งผ่านรายได้จากห้างหุ้นส่วนมายังหุ้นส่วน และยังเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่เกี่ยวข้องให้เกิดเงินได้โดยตรง ซึ่งเป็นการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน เหตุผลอีกประการหนึ่งที่ต้องนำแนวคิดของทั้งสองทฤษฎีมาใช้เพื่อป้องกันการหลบหลีกการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เช่น ห้างหุ้นส่วนประกอบกิจการได้ผลกำไร แต่ไม่ยอมจัดสรรเงินปันผลไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วน แต่จ่ายเป็นทรัพย์สินอื่นๆ ที่ห้างหุ้นส่วนนำกลับมาใช้ได้ อีก เป็นการหลบหลีกการเสียภาษีของหุ้นส่วนวิธีการหนึ่ง

ดังนั้น บทบัญญัติ Internal Revenue Code (IRC) จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีไว้ใน มาตรา 721⁴² เรื่องการไม่รับรู้ถึงผลกำไร หรือขาดทุน จากการลงทุนด้วยทรัพย์สินให้กับห้างหุ้นส่วน ตั้งแต่ขณะเริ่มจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือในระหว่างประกอบกิจการ ซึ่งมีข้อยกเว้นบางประการ กล่าวคือ ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเสียภาษีในเงินกำไรจากส่วนที่เกินต้นทุน ถ้าสัดส่วนของความรับผิดชอบที่ผู้เป็นหุ้นส่วน ได้ถูกส่งผ่านไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นๆ เกินต้นทุนที่แต่ละคนได้

⁴² Internal Revenue Code. Ibid no.38

ลงทุนไป ส่วนต่างนั้นต้องถูกนำมาคำนวณในการเสียภาษี ตามมาตรา 731 (เอ)⁴³ และมาตรา 741⁴⁴ ประกอบกับ มาตรา 721 มีข้อยกเว้นผู้เป็นหุ้นส่วนที่ลงทุนด้วยแรงงานของตนเอง และได้รับผลตอบแทนจากห้างหุ้นส่วน จะไม่นำมาตรานี้มาใช้บังคับ

การจัดเก็บภาษีตามหลักการส่งผ่าน (Pass Through Entity) ตามมาตราข้างต้น เมื่อพิจารณา บทบัญญัติแล้ว ไม่พบว่ากฎหมายมีช่องว่างให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ได้ แต่นักกฎหมายก็ยังสร้างหลักเกณฑ์เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเสมอภาคและเป็นธรรมมากที่สุด จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ต้นทุนของห้างหุ้นส่วน ตามมาตรา 723⁴⁵ เพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จาก มาตรา 721 เนื่องจากกฎหมายจัดเก็บภาษีจากการลงทุนหรือการจ่ายผลตอบแทนกับผู้เป็นหุ้นส่วนใน กรณีที่มีผลประกอบการเกินต้นทุนของการลงทุนโดยใช้ทรัพย์สิน ดังนั้น จึงต้องมีการลงบัญชีทรัพย์สิน ของห้างหุ้นส่วน และผู้เป็นหุ้นส่วน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินกำไรจากส่วนที่เกินต้นทุนอย่างแท้จริง

⁴³ International Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code § 731 - Extent of recognition of gain or loss on distribution. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/731>. [2016, July 20]

Section 731 - Extent of recognition of gain or loss on distribution

(a) Partners In the case of a distribution by a partnership to a partner—

(1) gain shall not be recognized to such partner, except to the extent that any money distributed exceeds the adjusted basis of such partner's interest in the partnership immediately before the distribution, and

(2) loss shall not be recognized to such partner, except that upon a distribution in liquidation of a partner's interest in a partnership where no property other than that described in subparagraph (A) or (B) is distributed to such partner, loss shall be recognized to the extent of the excess of the adjusted basis of such partner's interest in the partnership over the sum of—...

⁴⁴ International Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code § 741 - Recognition and character of gain or loss on sale or exchange. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/741>. [2016, 20 July]

Section 741 - Recognition and character of gain or loss on sale or exchange

In the case of a sale or exchange of an interest in a partnership, gain or loss shall be recognized to the transferor partner. Such gain or loss shall be considered as gain or loss from the sale or exchange of a capital asset, except as otherwise provided in section 751 (relating to unrealized receivables and inventory items).

⁴⁵ International Revenue Code. (2016). 26 U.S. Code § 723 - Basis of property contributed to partnership. (online). Available : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/723>. [2016, July 20]

Section 723 - Basis of property contributed to partnership

The basis of property contributed to a partnership by a partner shall be the adjusted basis of such property to the contributing partner at the time of the contribution increased by the amount (if any) of gain recognized under section 721(b) to the contributing partner at such time.

3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร เป็นการจัดเก็บภาษีในประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น จึงขอเสนอความแตกต่างของความเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายต่างประเทศ โดยการเปรียบเทียบการเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรที่ได้มีการบัญญัติค่านิยาม ของ “คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ⁴⁶ เป็นการกำหนดหน่วยภาษีอันมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บรายได้เข้ารัฐเป็นสำคัญ ซึ่งไม่สถานะเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่งผลให้หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ไม่สามารถดำเนินคดีในศาลในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายรองรับ

การกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ได้คำนึงถึงประมวลกฎหมายแพ่งเป็นสำคัญ เนื่องด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญ (General partnership) กำหนดให้เป็นเพียงการร่วมตัวของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปเพื่อประกอบธุรกิจ ไม่มีสถานะในทางกฎหมายประมวลรัษฎากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (THE FISCAL CODE OF GERMANY) จึงไม่มีบทบัญญัติในส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละบุคคลเมื่อได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรต้องนำเงินจำนวนดังกล่าวมารวมคำนวณกับรายได้อื่นเพื่อเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ซึ่งบัญญัติไว้ใน มาตรา 8⁴⁷ เป็นการบัญญัติกฎหมายที่มีความสอดคล้องและบังคับใช้ไปในแนวทางเดียวกัน

การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นระบบภาษีของสหพันธรัฐ (Federal Tax) มีรูปแบบหน่วยภาษีที่จัดเก็บอยู่ 2 ประเภทใหญ่ คือ หน่วยภาษีในรูปนิติบุคคล และหน่วยภาษีที่ไม่อยู่ในรูปนิติบุคคล (Pass Through Entity) ซึ่งรัฐได้กำหนดในกฎหมายภาษีให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นเพียงการร่วมกลุ่มทางธุรกิจ และกำหนดให้รัฐจัดเก็บภาษีจากผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน และผู้เป็นเจ้าของที่ได้รับส่วนแบ่งจากหน่วยภาษีประเภทนี้เท่านั้น ซึ่งบุคคลเหล่านี้เป็นผู้ดำเนินการเพื่อหารายได้และเป็นต้นทางของแหล่งเงินได้ ที่จะนำมาเพื่อคำนวณในการเสียภาษีที่แท้จริงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

⁴⁶ Germany – Business and Taxation Guide . Ibid no 28

⁴⁷ Germany – Business and Taxation Guide .Ibid no.28

จากการกำหนดหน่วยภาษีดังกล่าวข้างต้นของทั้ง 3 ประเทศ ทำให้เห็นได้ว่าสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีและสหรัฐอเมริกา มีการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกัน โดยการออกบทบัญญัติของกฎหมายให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ซึ่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมิได้กำหนดในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญ เพื่อให้สัมพันธ์กับประมวลกฎหมายแพ่งที่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นเพียงการร่วมกลุ่มทางธุรกิจและไม่มีสภาพบุคคล ส่วนสหรัฐอเมริกาคำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นเพียงการร่วมกลุ่มทางธุรกิจแต่ไม่เป็นหน่วยภาษี โดยจัดเก็บภาษีจากผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นไปตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีอากร จะเห็นได้ว่าการไม่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหน่วยภาษีของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีและสหรัฐอเมริกา คำนึงถึงความสัมพันธ์กับกฎหมายฉบับอื่นๆ ส่วนในประมวลรัษฎากรของประเทศไทยได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีด้วยเหตุผลเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีนำเงินรายได้เข้ารัฐแต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จึงสร้างปัญหาในทางกฎหมายและทางปฏิบัติตามมาหลายเรื่อง

การกำหนดหน่วยภาษีอากรมีผลต่อการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะทำการเปรียบเทียบให้เห็นถึงความแตกต่าง คือ ตามประมวลรัษฎากร ได้มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 39 พ.ศ. 2557 ประการยกเลิก มาตรา 42 (14) เรื่องไม่ยกเว้นเงินส่วนแบ่งกำไรที่จ่ายให้กับหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล ส่งผลให้หุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลต้องเสียภาษีจากเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ เป็นการจัดเก็บภาษีอากรจากเงินจำนวนเดียวกัน 2 ครั้ง ถือเป็นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อน ไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรม แต่การจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรของทั้งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีและสหรัฐอเมริกา ที่มิได้มีการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหน่วยภาษี โดยจัดเก็บภาษีจากตัวบุคคลผู้ก่อให้เกิดเงินได้ คือ ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน โดยจัดเก็บภาษีจากเงินส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับแต่เพียงอย่างเดียว เป็นการบังคับใช้กฎหมายเพื่อก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้เสียภาษีน้อยที่สุดและเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องหลักความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีจากเงินส่วนแบ่งกำไรเพียงครั้งเดียว เป็นการบัญญัติกฎหมายที่ไม่สร้างปัญหาทั้งในทางกฎหมายและทางปฏิบัติ ซึ่งในบทต่อไปจะได้ทำการวิเคราะห์ให้เห็นถึงข้อบกพร่องในการกำหนดหน่วยภาษีและการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายหมายต่างประเทศ ว่ามีการบังคับใช้กฎหมายอย่างไร